

## 法人所得税の会計処理と公益事業

著者	中島 稔哲
雑誌名	商学論究
巻	68
号	4
ページ	49-65
発行年	2021-03-10
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10236/00029265">http://hdl.handle.net/10236/00029265</a>

# 法人所得税の会計処理と公益事業

中 島 稔 哲

## 要 旨

本稿は、法人所得税の会計処理に関して、CAP による ARB44 から APB による APBO11 までの変遷を取り上げ、そのなかで、公益事業については、繰延税金の認識が規制当局により認められていない場合にはその額を開示することが要求されていたが、その後、繰延税金を認識していない旨の開示をすれば足りるものとなり、そして、一定の規準が充たされている場合にはこの開示も不要とされるに至っている点を、その背景と実態を踏まえ確認している。この確認は、アメリカにおける法人所得税の会計処理の歴史的変遷の理解には、公益事業への対応という側面が存在していた点に留意することの必要性を示唆する。

キーワード：法人所得税（Income Taxes）、繰延税金（Deferred Taxes）、公益事業（Public Utilities）、統一会計制度（Uniform System of Account）、料金設定（Rate-Making）

## I はじめに

1946年にアメリカ内国歳入局（The Bureau of Internal Revenue）は定率法の選択について一致の要件を課したが（矢内 2011、167頁）<sup>1)</sup>、1954年内国歳入法（Internal Revenue Code: IRC）においてこの要件が外されたことから、財務会計においては定額法を採用し、課税所得計算では定率法を採用することも可能となった（矢内 2011、168頁）。さらに、1954年 IRC では、200

---

1) 一致の要件とは、定率法が通常の会計の方法と一致しており、合理的な減価償却費となり課税年度の純所得を適正に反映するものであることである（矢内 2011、167頁）。

%定率法と戦時緊急設備の償却に関しては一致の要件が課されていないことから、財務会計上の減価償却費と課税所得計算上の減価償却費の金額に開差が生じることとなった（矢内 2011、168頁）。すなわち、戦時緊急設備とは別に<sup>2)</sup>、減価償却費に係る差異が恒久的なものとなったことから、当該差異に関する会計処理方法の一般化が問題となった。

本稿は、会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure: CAP）とその後継の会計原則審議会（Accounting Principles Board: APB）によるこの問題への対応を概観し、その変遷の中で、法人所得税の会計処理と公益事業の会計問題がその対応に与えた影響を明らかにすることを目的としている。

## II 減価償却方法の違いに起因する税効果の会計処理

CAP は、1954年 IRC を受けて、同年10月に会計研究公報（Accounting Research Bulletin: ARB）第44号「逓減残高償却法」（CAP 1954: ARB 44）<sup>3)</sup>を公表し、課税所得計算上は逓減残高償却法（以下、定率法、加速償却を称することがある。）を採用し、財務会計上は他の適当な方法を採用した場合に生ずる課税の繰延べ効果<sup>4)</sup>の会計処理を次のように規定した。すなわち、初期の諸年度における納付税額の減少が、以後の比較的短期間にわたる課税の

---

2) なお、会計研究公報第42号「緊急設備：減価償却、償却及び法人所得税」（CAP 1952）では、耐用年数の違いによる期間差異が取り上げられていた。

3) ARB44 はまず、逓減残高償却法は「組織的かつ合理的」という減価償却方法の要件に合致し、財務会計においても採用しうる方法であると位置づけた（ARB44, pars. 1-2）。

4) 償却性の有形固定資産の取得原価は、財務会計上、費用配分の原則に基づき、その耐用年数にわたって、期間配分される。課税所得計算においても、これと同一の取得原価について期間配分が行われ、配分額が損金として処理される場合、残存価額をいずれもゼロとすると、財務会計上の減価償却費の合計と課税所得計算上の損金算入額の合計は、有形固定資産に対する投資額（支払対価）であり、同額である。財務会計と課税所得計算では、その目的（機能）が異なることから、耐用年数、減価償却方法について、異なる年数、異なる方法が採用されることがある。その結果、同一の有形固定資産に係る減価償却費の総額は、財務会計と課税所得計算の双方において同額であるが、期間計算においては差異が生ずることになる。ここで、同一の有形固定資産（取引）に関して、財務会計における処理方法と課税所得計算における処理方法の違いが、財務会計上、会計処理（認識・測定）の対象となる理由が取り上げられている。

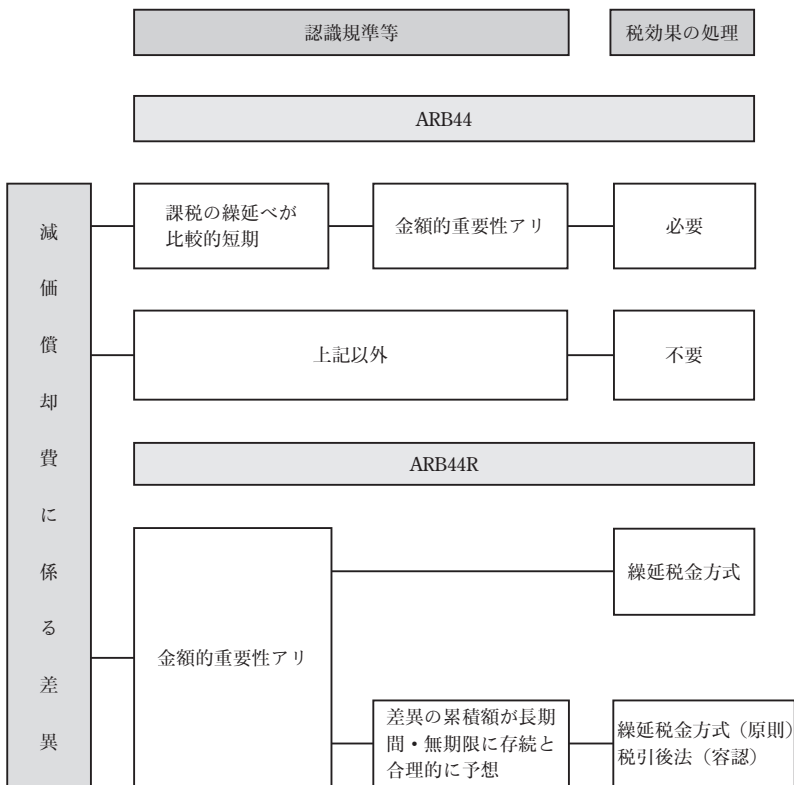
繰延べにすぎないことが相当確実（reasonably certain）であり、かつ金額的に重要性がある場合を除いて、通常の場合では、繰延税金を認識する必要はないとした（ARB44, par. 4）。このように、ARB44 は、有形固定資産の減価償却費に係る差異については、金額的に重要性があり、短期的に支払可能性が高い部分に対して、繰延税金の認識を要求するものとなっている<sup>5)</sup>。これは、ARB 第43号「会計研究公報の再述・改訂版」（CAP 1953: ARB43）が、税効果会計が必要となるのは純利益を歪曲する取引が認識された場合であり、課税所得計算と損益計算書との間の特定の差異が比較的長期間にわたって毎期反復的に発生することが前提となっている場合には適用しない（ARB43, Chapter 10, par. 1）とした点と整合している。

ARB44 公表の4年後の1958年7月に、CAP は、ARB44 における課税の繰延べ効果に関する認識規準を変更する ARB 第44号〔改訂版〕「遅減残高償却法」（CAP 1958: ARB44R）を公表した。ARB44R は、費用収益の適正な対応（an equitable matching of costs and revenues）を達成し、損益計算の歪曲を排除するためには、課税の繰延べが比較的長期間にわたる場合であっても、金額的に重要性がある場合には、繰延税金を認識することを要求し（ARB44R, pars. 4 and 7）、差異の解消期間についての規準を設けず、重要性のみを規準とした（【図表1】参照）。

また、ARB44R は、認識にあたって、単一の資産またはほぼ同時期に除却されるものと予想される資産群のみならず、耐用年数を異にしかつ連続的に取り替えられるものと予想される多数の単位からなる資産群も対象としている（ARB44R, par. 4）。この資産群を認識対象とした場合には、課税所得と税引前利益との差額の累計が長期間あるいは無期限に（a long or indefinite period）存続するものと合理的に予想される場合には、課税所得計算上の減算額が将来減少することに鑑みて、繰延税金方式に代えて、税引後法（net-of-

5) 会計研究公報第23号「法人所得税の会計」（CAP 1944: ARB23）と ARB43 は、比較的長期間にわたって規則的、反復的に発生する差異については、繰延税金の認識を要求していない。

【図表 1】 ARB44 と ARB44R における減価償却費に係る差異の会計処理



tax method: 税務上の減算額が将来減少することに鑑みて、資産について追加の減価償却または追加の償却を行うことによって税務上の影響を認識する方法）の適用を容認した（ARB44R, par. 5）。

このように、ARB44R は、当期業績主義損益計算のもと、期間損益の歪みを排除するという点では ARB23・ARB43 と同じ目的ではあるが、課税の繰延べが比較的長期間にわたる場合であっても、金額に重要性がある場合には、これを財務会計において認識する必要がある（ARB44R, par. 7）という点で、反復的差異（recurring timing difference）を認識の対象から除外していた

ARB23・ARB43 を変更するものとなっている。この結論の背景として、課税所得計算上、遞減残高償却法を採用している大多数の会社においては、課税の繰延べ効果が繰延税金方式あるいは税引後法によって認識されているとの調査結果からの帰納であることが示されている（ARB44R, par. 7）。

なお、繰延税金方式の適用により貸方に計上される「繰延税金勘定（deferred tax account）」という科目の使用に関して、CAP の意図するところに質問があり、次の内容の書簡がアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants: AICPA）の全会員に送付された。それは、貸借対照表に認識される負債または繰延貸方項目に含まれるという意図でこの科目を使用しており、適正な純損益の算定において必要となる課税の繰延べ効果の認識額は、同時に、貸借対照表の株主持分の区分の留保利益その他の勘定に貸記するという結果をもたらすものではない、というものである（Noyes 1959, p. 81）。この書簡の送付にあたっては、American Electric Power Company を含む公益事業会社 3 社が送付差止めを提訴した。その旨は、「将来の連邦法人所得税のために拘束された利益剰余金（earned surplus restricted for future federal income taxes）」として貸借対照表の株主持分の区分に記載してきた金額を同区分から除去することは、短期の借入能力その他の活動を妨げるものになるというものであった（Anonymous 1959, p. 7）。

さて、多くの規制当局が財務会計目的および/または料金設定（rate-making）目的において繰延税金の認識を容認する一方、一部の規制当局はこれを容認していなかった。CAP は、いずれの目的においても繰延税金を認識する必要があると考えていたが、料金設定目的において繰延税金費用の計上が容認されておらず、課税所得計算においてのみ遞減残高償却法を採用することから生ずる初期の減算額が将来の法人所得税の増加となり、この増加分が将来の料金設定において認容されるものと合理的に予想される場合には、会計上、課税の繰延べ効果を認識する必要はないものとした（ARB44R, par. 8）。ただし、この場合、減価償却費に係る差異の税効果額（繰延税金の金額）を完全に開示すること（full disclosure）を要請した（ARB44R, par. 9）。

### Ⅲ 会計原則審議会の設置と税効果会計

#### 1. 会計原則審議会（APB）の設置

1957年6月に、アメリカ会計士協会（American Institute of Accountants: AIA）は、名称をAICPAに変更した。AICPAの新会長 Alvin R. Jennings は、基本的前提を再検討し、会計専門家の指針となる権威ある原則書を作成するための調査研究の努力を要請し、また、調査研究計画に関する特別委員会を設置した。この特別委員会の報告書には、次のような目標が掲げられていた（Storey and Storey 1998, pp. 31-32）。

「財務会計の分野における AICPA の一般的な目的は、会員その他のものの指針とするために、一般に認められた会計原則の文書化を進めることにある。これは、現行実務の調査以上のものを意味する。それは、適切な実務を決定し、実務において差異や矛盾のみられる領域を狭めていくための継続的な努力を意味する。その達成のためには、強制よりも説得に重きをおくべきである。AICPA は、未解決で意見の対立する問題についての考察を主導するために確固とした方策を講ずる可能性があり、またそうすべきである」（AICPA, Special Committee on Research Program 1958, pp. 62-63）。

1959年9月には、会計原則に責任を有し、AICPA の会員や評議会の承認を経ずに会計原則に関する公式見解を公表する権限を有する AICPA の上級専門委員会として、CAP に替わり APB が設置された。上記の特別委員会の報告書には、APB の業務指針となるべき公準、原則、および規則の階層構造の概要が次のように述べられている（Storey and Storey 1998, pp. 32-33）。

「財務会計という広範な問題は、次の4つのレベルでの注意を要するものとしてとらえるべきである。すなわち、第1レベル、公準；第2レベル、原則；第3レベル、特定の状況における原則の適用に関する規則その他の指針；第4レベル、調査研究（research）、である」（AICPA, Special Committee on Research Program 1958, p. 63）<sup>6)</sup>。

## 2. APBO1「新たな減価償却の指針及び規則」

APB は、1962年11月、課税所得計算において耐用年数の短縮が図られたことに対応するため、意見書第1号「新たな減価償却の指針及び規則」(APB 1962a: APBO1)を公表し、そこでは、財務会計と課税所得計算での耐用年数の相違に関しても、財務会計と課税所得計算における減価償却方法の違いに関して公表された ARB44R に準拠することが確認されている (APBO1, par. 5)。

## 3. APBO2「投資税額控除の会計」の補遺

APB は、1962年12月に意見書第2号「投資税額控除の会計」(APB 1962b: APBO2)を公表し、投資税額控除について、取得した固定資産の生産供用年数にわたって純損益に計上する方法(繰延法)を採用し、使用に供された年度の純損益にのみ反映させる方法(フロー・スルー法)を認めないものとした (APBO2, par. 13)。ただし、規制産業を監督する当局がこの結論とは合致しない別の方法で計算することを要求する可能性があることから、この点について、APBO2の補遺 (Addendum: APBO2A)として記載している。そこでの見解は、APBO2Aに示した規準に合致する場合にのみ、フロー・スルー法を容認することを意図したものである (APBO2, par. 17)。

さて、CAP は、その存続期間の21年間にわたって、特別な例外を設ける場合を除いて、ARB は被規制会社に適用されるべきものであると考えていた<sup>7)</sup>。APB も、監査手続委員会からの照会に応じて、APBO2Aにおいて、CAPと同様の立場を採用することを示している (Blough 1962, p. 67)。

- 6) なお、1960年3月には、Homer A. Blackのもと、法人所得税の会計 (Accounting for Income Taxes) の調査研究プロジェクトが進められることが公表された。このプロジェクトでは、期間差異の問題に加えて、欠損年度の会計処理、財務諸表の区分間での配分、欠損金の繰戻しと繰越しその他の関連する問題が取り上げられる予定となっていた (AICPA 1960, p. 73)。
- 7) なお、ARB 第2号「償還社債に係る未償却割引発行差金及び償還割増金」(CAP 1939)および ARB 第4号「償還社債に係る未償却割引発行差金及び償還割増金 [増補版]」(CAP 1942)は、公益事業の特殊な問題、すなわち社債償還活動による営業費の減少を解決するために起草されたものである (Moonitz 1974, p. 44)。



APBO2Aの概要は、次のとおりである。すなわち、「一般に認められた会計原則」という用語の中に含まれる会計の基本的公準および広範な原則は、一般に企業に関係するものであり、ここでの企業には、公益事業 (public utilities)、公運送業者 (common carriers)、保険会社、金融機関 (financial institutions) および通常、委員会またはその他類似の機関を通じて政府のよる規制に服する同種の会社を含むものである (APBO2A, par. 1)。しかしながら、「一般に認められた会計原則」の適用にあたっては、規制産業においては非規制産業には生じない料金設定プロセスに対して影響があることから、規制産業と非規制産業との間には相違が生ずる可能性がある (APBO2A, par. 2)。通常、料金設定プロセスには直接に関係のない会計上の要件が規制当局によって、また、時折判決ないし法律によって強制されるが、このような会計上の要件が政府によって強制されるという事実は、それらの要件が「一般に認められた会計原則」に合致しているということを必然的に意味するものではない。 (APBO2A, par. 3)。したがって、規制産業が規制上の目的により政府に提出するため作成する財務諸表以外の財務諸表は、政府の定めた会計制度またはその他の会計上の要件に従うよりはむしろ、「一般に認められた会計原則」に基礎をおかなければならない (APBO2A, par. 4)。また、一般に認められた監査基準の第一基準では、「報告書は、財務諸表が一般に認められた会計原則に準拠して表示しているかどうかについて記述しなければならない。」としており、規制産業の財務諸表の監査報告書を作成する場合には、独立監査人はこの基準を遵守し、また、その財務諸表が「一般に認められた会計原則」から重要な離脱がある場合には、非規制産業に対する監査報告書における方法と同じ方法でその重要な離脱を取扱う必要がある (APBO2A, par. 5)。

Bloughによると、APBO2A公表の背景には、時折、政府の規制機関によって会社に課される会計の要求事項 (accounting requirements) が、当該会社にとっては一般に認められた会計原則であると考えられるべきであるという見解がみられたことがある。そして、AICPAは、一貫して、一般に認めら

れた会計原則の意味をこのように解釈することに対して次の理由で反対をしてきたとのことである。まず、被規制会社の財務諸表が一般に投資者に有用なものであるためには、それが被規制会社以外の会社の財務諸表と比較可能なものでなければならない。また、規制当局による会計の要求事項が一般に認められた会計原則と異なっているのに加え、規制当局の間でも会計の要求事項を異にしており、規制当局の異なる被規制会社の財務諸表には比較可能性が存在していない。そして、規制の必要性は、他の全ての目的のために財務諸表を歪めることのないよう、特別な報告書によって十分に資することができる (Blough 1962, p. 67) というものである。

上記の経緯にかかわらず、1963年1月に、証券取引委員会 (Securities Exchange Commission: SEC) は会計連続通牒第96号を公表し、その中で、投資税額控除に関する会計処理の問題について責任を有する人々の間に重大な意見の相違があるという認識のもとに、投資税額控除について繰延法とフロー・スルー法のいずれも認めるものとした (APBO4, par. 5)。これを踏まえ、APB は、1964年3月に、繰延法の選好を示しつつもフロー・スルー法を容認する意見書第4号「投資税額控除の会計」(APB 1964: APBO4) を公表するに至る。

#### 4. APBO6「会計研究公報の現状」

1965年10月に、APB は、意見書第6号「会計研究公報の現状」(APB 1965: APBO6) を公表し、ARB44Rの改訂として、料金設定プロセスの対象となる会社に対して、課税所得計算上は遞減残高償却法を、財務会計上は他の適当な方法を採用しているが、繰延税金の認識を行っていない場合には、この事実の開示をすれば足りるものとした (APBO6, par. 20)。すなわち、減価償却費に係る期間差異が生じていても、その繰延税金の額の開示を要求しないものとした。

また、ARB および APBO における繰延税金に関する規定のすべてを対象に、繰延税金の額は、その認識が行われた期の税率で計算するか (deferred

credit approach)、もしくは、将来に適用されることが予想される税率で計算する (liability approach) ものとするとともに (APBO6, par. 23)、ARB44R では一定の条件のもとで容認されていた税引後法の削除を行った。

## 5. APBO11「法人所得税の会計」

APB は、1967年12月に、統一見解として意見書第11号「法人所得税の会計」(APB 1967: APBO11) を公表した。APBO11 は、対応原則が支配的の原則であるとする立場を明示するとともに、期間差異が存在する場合には、これに内包される取引の税効果 (tax effect) を関係する取引が税引前当期純利益の計算上認識された事業年度と同一の事業年度に認識することを要求している (APBO11, par. 14)。そして、税金の期間配分および財務諸表上の表示に関して、最も有効にして実務的な方法であるという点から繰延法を採用し、これにより、法人所得税の測定が、経営成績の測定における収益と費用の対応の過程において首尾一貫した不可欠の一部となると結論している。また、包括的配分により、利益決定の基本的過程である収益と費用の対応を行う際に、より完全にしてより首尾一貫する関連付けがもたらされるものとしている (APBO11, pars. 35-36)。

ただし、APBO11 は、一般に認められている会計原則に基づいて財政状態および経営成績を表示することを目的としている財務諸表に適用されるものであり、APBO2A での規準が充たされている規制産業には適用されないとした (APBO11, par. 6(a))。したがって、繰延税金の認識を行っていないときにはこの事実の開示をすれば足りるものとした APBO6 の要求事項は削除されるに至っている。

## Ⅳ 公益事業における料金設定と会計

### 1. 統一会計制度と料金設定

公益事業の活動を規制する州公益事業委員会および連邦規制委員会は、固有の会計方式 (統一会計制度: Uniform System of Account) を設けて、そ

これらの料金設定にかかわる公益事業の会計を規制している。したがって、公益事業は料金設定にかかわる会計や公益事業委員会に提出する報告書の会計に関しては、規制する委員会の固有の会計規定に従わなければならない（加藤 1994、138-139頁）。

その料金設定は、一般に、公益事業における料金は原価を補填するとともに公正な報酬を約束され、しかも低廉であって、投資家と消費者に対し「公正」なものでなければならないものとされており、また、公益事業の規制機関は、とくに、公正な料金を決定するために存在するものとされている（野村 1962、67頁）。公益事業は他の一般企業と異なり、いわゆる資本報酬（利益）も公益事業でいう総括原価すなわち料金水準に含められる。一般企業では、利益は収益から費用を控除して計算されるが、公益事業では、費用に報酬（利益）を加算して料金水準（収益）を設定する方式がとられ、あらかじめ利益部分が想定されている。したがって、料金の構成内容は、公益事業が必要とする費用と公正な報酬という2つの部分から成り立つことになる（野村 1962、67頁）。費用に属する項目は大別して、純営業費、減価償却費<sup>8)</sup>、税金その他の公課ならびに諸引当金項目等から成り、報酬はその企業の受ける公正な報酬額とされている（野村 1962、67-68頁）。このうち、減価償却費は、固定資産の多い（総資産の80%以上といわれる）公益事業にあっては、とりわけ重要な要素であり、また、税金その他の公課も、総括原価の1つの要素とされている（野村 1962、68頁<sup>9)</sup>）。このように、公益事業において法人所得税は営業費を構成するものであり、料金設定を規制する当局もそ

8) 公益事業にあっては、初期には減価償却の概念が認識されず、それが認識されてからも、近代会計でいう減価償却法が公益事業で確立されるのは、1930年代後半ないし1940年代に入ってからである（May 1943, pp. 137-138）。それまでの間は、減価償却法に代わるものとして取替法や廃棄法が行われていた（野村 1962、68頁）。

9) 税金の問題は、資本を調達し、また企業経営を持続するために必要な報酬の問題から切り離すことはできず、公正報酬に、公益企業、あるいはその投資家により支払われる税金をカバーする金額を含ませてよいか否かが問題とされた。ガルベストン事件 Galveston case (Galveston Elec. Co. v. Galveston, 258 U.S. 388 (1922)) 以降、税金は（所得税も含めて）公正報酬を計算する前に控除すべき営業費の一部であるとされている（Clemens 1950, p. 223）。

のように認識している。この結果、公益事業は、とくに料金が設定される基礎を変更させるような会計処理の変更には敏感となる (Moonitz 1974, p. 44)。

## 2. 料金設定に対する法人所得税の会計の影響

課税所得計算において加速償却 (定率法) を採用し、財務会計上は他の方法を採用する場合、「正常化」(繰延税金方式による税効果会計)<sup>10)</sup> は、フロー・スルー法 (納税額方式) に比して、公益事業の利益を押し下げる効果を有していると考えられる。これに対して、フロー・スルー法の場合には、当初は課税の繰延べ効果を受けて納付税額が相対的に低くなり消費者が負担する料金は低下することになる一方、後に課税の繰延べ効果の反転により納付税額が相対的に高くなると消費者の負担する料金は増加することになると考えられる。このような料金支払者の世代間における税負担の移転は、一部の者により不公平であると考えられ、それゆえに、法人所得税の会計の問題は政治的領域に含まれてきた (Keller and Zeff 1969, p. 400)。

例えば、SEC は、一般の事業会社に対しては正常化を要求しているが、公益事業に対しては正常化とフロー・スルー法のいずれも容認している。連邦電力委員会 (the Federal Power Commission) は、正常化からフロー・スルー法への変更を検討している。州委員会に関しては、15の委員会がフロー・スルー法を指定し、24の委員会が正常化を指定もしくは推奨し、残りの委員会は立場を明確にしていない (Ely 1966, p. 50)。このように、公益事業の領域では、法人所得税の会計処理について見解の相違がみられる (Keller and Zeff 1969, pp. 400-401)。

## 3. 被規制会社における法人所得税の会計処理の多様性

上記の見解の相違、すなわち各々の「統一会計制度」を踏まえ、Prince *et al.* (1965) は、1964年度の248の被規制会社のアニュアル・レポートのレ

10) 公益事業の会計においては、「税金の繰延べ」や「税金の配分」にかえて「正常化 (normalization)」という用語がしばしば用いられる (Keller and Zeff 1969, p. 400)。

ビューを行い、その結果（【図表 2】）から、減価償却方法と法人所得税の会計処理について統一されていない実務を明らかにしている。例えば、電気・ガス会社では、課税所得計算において加速償却を採用していない会社は23社、課税所得計算上は加速償却を、財務会計上は他の方法を採用している会社は137社（＝59社＋78社）である。このうち、法人所得税の会計処理としてフロー・スルー法を採用している会社が59社、繰延税金方式の税効果会計を採用している会社は78社となっている。

【図表 2】 被規制会社における加速償却の会計処理

方 法	合 計	電力・ガス 会社	ガス・パイプ ライン（もし くは統合型）	電話会社	鉄道会社	航空会社
フロー・スルー法	86	59	2	3	22	—
繰延税金の認識	124	78	17	3	6	20
加速償却の不採用	44	23	4	6	5	6
差引：対立する規定のある2つ以上の州で事業を展開していることにより、フロー・スルー法と繰延税金の認識の双方を採用している事業数	(6)	(4)	(1)	(1)	—	—
	248	156	22	11	33	26

（出所：Prince *et al.* 1965, p. 845）

また、Brigham (1966) は、電力・ガス会社を対象に、課税所得計算上の減価償却方法について、会社自身が決定できるのか、あるいは当局に規制されているのかの区別を行ったうえで、法人所得税の会計処理の方針の状況を明らかにしている（【図表 3】）。そこでは、減価償却方法を会社自身が決定できる電力会社53社のうち、課税所得計算上、定額法を採用しているのが13社、加速償却を採用しているのが40社（＝31社＋9社）となっている。40社のうち、フロー・スルー法を採用している会社が9社、繰延税金方式の税効果会計を採用しているのが31社となっている。これに対して、減価償却方法が当局により規制されている電力会社40社では、3社が定額法、37社が加速

【図表 3】 減価償却方法を決定する権限と加速償却を採用した場合の法人所得税の会計処理

	会 社 自 身		規 制 当 局		合 計	
	数	割 合	数	割 合	数	割 合
電力						
定額法	13	81.3	3	18.7	16	100.0
加速償却						
正常化	31	73.8	11	26.2	42	100.0
フロー・スルー法	<u>9</u>	<u>25.7</u>	<u>26</u>	<u>74.3</u>	<u>35</u>	<u>100.0</u>
計	<u>53</u>	<u>57.0</u>	<u>40</u>	<u>43.0</u>	<u>93</u>	<u>100.0</u>
ガス						
定額法	2	25.0	6	75.0	8	100.0
加速償却						
正常化	12	70.6	5	29.4	17	100.0
フロー・スルー法	<u>1</u>	<u>11.1</u>	<u>8</u>	<u>88.9</u>	<u>9</u>	<u>100.0</u>
計	<u>15</u>	<u>44.1</u>	<u>19</u>	<u>55.9</u>	<u>34</u>	<u>100.0</u>
合計	68	53.5	59	46.5	127	100.0

(出所：Brigham 1966, pp. 147 and 151. 加速償却の行を加筆。)

償却となっている。この37社のうち、法人所得税の会計処理としてフロー・スルー法が定められこれに準拠している会社が26社、繰延税金方式の税効果会計が定められこれに準拠しているのが11社となっている。このように、公益事業の領域では、課税所得計算上の減価償却方法、そして法人所得税の会計処理に関して、規制当局の見解の相違によって統一されていない実務が明らかにされている。

## V おわりに

本稿では、法人所得税の会計処理について、CAP による ARB44 から APB による APBO11 までの変遷を取り上げてきた。そのなかで、公益事業に関して、減価償却費に係る期間差異に対して繰延税金の認識が規制当局により認められていない場合には、その額を開示することが要求されていたが (ARB44R, pars. 8 and 9)、その後、繰延税金を認識していない旨の開示をす

れば足りるものとなり (APBO6, par. 20)、そして、APB は、APBO2A で示された規準が満たされている場合には APBO11 は規制産業には適用されないとし (APBO11, par. 6(a))、繰延税金を認識していない旨の開示規定は削除されるに至っている。CAP と APB はともに、普遍的な適用性のある法人所得税の会計処理の原則の確立を目指し、公益事業におけるその会計処理は特殊な問題として位置付けていた (Moonitz 1974, p. 44) が、アメリカにおける法人所得税の会計処理に関する原則 (基準) の歴史的変遷の理解には、公益事業への対応 (料金設定への影響) という一局面が存在していたことに留意することが必要である。

(筆者は関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科准教授)

#### 【参考文献】

- APB (1962a), *Opinions of Accounting Principles Board, No. 1, New Depreciation Guidelines and Rules*, AICPA.
- APB (1962b), *Opinions of Accounting Principles Board, No. 2, Accounting for the Investment Credit*, AICPA. 川口順一監訳・解説、磯部秀夫翻訳 (1973) 『アメリカ公認会計士協会税効果会計』 関東図書。
- APB (1964), *Opinions of Accounting Principles Board, No. 4 (Amending No. 2), Accounting for the Investment Credit*, AICPA. 川口順一監訳・解説、磯部秀夫翻訳 (1973) 同上。
- APB (1965), *Opinions of Accounting Principles Board, No. 6, Status of Accounting Research Bulletins*, AICPA.
- APB (1967), *Opinions of Accounting Principles Board, No. 11, Accounting for Income Taxes*, AICPA. 川口順一監訳・解説、磯部秀夫翻訳 (1973) 同上。
- AICPA, Special Committee on Research Program (1958), “Report to Council of the Special Committee on Research Program,” *The Journal of Accountancy*, 106 (6), pp. 62–68.
- AICPA (1960), “Announcement of Research Projects,” *The Journal of Accountancy*, 109 (4), pp. 73–74.
- Anonymous (1959), “Institute Wins Court Case,” *The Journal of Accountancy*, 108 (2), p. 7.
- Bevis, Donald J. and Raymond E. Perry (1969), *Accounting for Income Taxes, An Interpretation of APB Opinion No. 11*, AICPA. 川口順一監訳・解説、磯部秀夫翻訳 (1973) 同上。
- Black, Homer A. (1966), *Accounting Research Study No. 9, Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, AICPA.
- Blough, Carman G. (1962), “Accounting Principles for Regulated Industries,” *The Journal of*



- Accountancy*, 114 (6), p. 67.
- Brigham, Eugene F. (1966), "Public Utility Depreciation Practice and Policies," *National Tax Journal*, 19 (2), pp. 144-155.
- Clemens, Eli Winston (1950), *Economics and Public Utilities*, Appleton-Century-Crofts, Inc.
- 竹中龍雄監訳 (1953)『公益企業経営論 上』ダイヤモンド社。
- CAP (1939), *Accounting Research Bulletin No. 2, Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded*, AIA (AICPA) (1959), *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- CAP (1942), *Accounting Research Bulletin No. 18, Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)*, AIA (AICPA) (1959), *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- CAP (1944), *Accounting Research Bulletin No. 23, Accounting for Income Taxes*, AIA (AICPA) (1959), *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- CAP (1952), *Accounting Research Bulletin No. 42, Emergency Facilities — Depreciations, Amortization, and Income Taxes*, AIA (AICPA) (1959), *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- CAP (1953), *Accounting Research Bulletin No. 43, Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, AIA (AICPA) (1959), *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*. 神戸大学経済経営研究所訳 (1959)『アメリカ公認会計士協会 会計研究公報』天理時報社。
- CAP (1954), *Accounting Research Bulletin No. 44, Decline-Balance Depreciation*, AIA (AICPA) (1959), *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*. 神戸大学経済経営研究所訳 (1959) 同上。
- CAP (1958), *Accounting Research Bulletin No. 44 (Revised), Decline-Balance Depreciation*, AIA (AICPA) (1959), *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*. 神戸大学経済経営研究所訳 (1959) 同上。
- Ely, Owen (1966), "IBA Committee Critical of Flow-Through Accounting," *Financial News and Comment, Public Utilities Fortnightly*, 77 (1) (January 6, 1966), p. 50.
- Keller, Thomas F. and Stephen A. Zeff (1969), *Financial Accounting Theory II*, McGraw-Hill Book Company.
- May, George O. (1943), *Financial Accounting: A Distillation of Experience*, The Macmillan Company. 木村重義訳 (1970)『G. O. メイ 財務会計—経験の蒸留—』同文館出版。
- Moonitz, Maurice (1974), *Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession*, American Accounting Association. 小森瞭一訳 (1979)『ムーニッツ アメリカにおける会計原則発達史』同文館出版。
- Noyes, Charles E. (1959), "Balance-Sheet Location of Deferred Tax Account," *The Journal of Accountancy*, 108 (2), p. 81.
- Storey, Reed K. and Sylvia Storey (1998), *Financial Accounting Series, Special Report, The*

*Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, FASB. (財) 企業財務制度研究会訳 (2001) 『COFRI 実務研究叢書 財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社。

加藤盛弘 (1993) 「公益事業会計における一般に認められた会計原則の位置」『同志社商学』45 (4)、633-648頁。

加藤盛弘 (1994) 「公益事業会計における一般に認められた会計原則の意義」『大阪経大論集』45 (1)、137-156頁。

野村秀和 (1962) 「アメリカにおける公益事業の料金形成の一過程－独占価格形成における評価基準転換の意義－」『経済論叢 (京都大学)』90 (4)、66-82頁。

矢内一好 (2011) 『米国税務会計史』中央大学出版部。